

Daria Bodek, Katarzyna Hajdo*

Przyszłość modelu sprawozdawczego w dobie globalizacji

Wprowadzenie

Sprawozdanie finansowe to produkt końcowy systemu rachunkowości. Jego rola w gospodarce jest niepodważalna, stanowi bowiem główne źródło informacji o sytuacji finansowej przedsiębiorstw. Sprawozdanie finansowe prezentuje w sposób klarowny i czytelny skutki finansowe zdarzeń gospodarczych, które miały miejsce w jednostce gospodarczej w okresach poprzedzających jego sporządzanie. Rzetelność i wiarygodność przedstawionej kondycji finansowej i wyników działalności jednostki zależy od posiadania przez sprawozdanie finansowe podstawowych cech jakościowych i zastosowania właściwych standardów rachunkowości. Obecny model sprawozdawczości finansowej, pomimo wielu niedoskonałości i krytyki ze stron ekspertów, jest bardzo praktycznym narzędziem, które pozwala na uporządkowanie informacji finansowych oraz na łatwą analizę danych jednostki gospodarczej.

Duży wpływ na gospodarkę światową miał ciągle postępujący rozwój branży technologicznej, telekomunikacyjnej i informatycznej oraz przede wszystkim wzrost globalizacji i internacjonalizacji. Procesy te przyczyniły się do podjęcia dyskusji nad modelem sprawozdawczości finansowej, także w ujęciu międzynarodowym. Pytanie o przyszłość modelu sprawozdawczego jest szeroko dyskutowane w literaturze przedmiotu¹.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie wad i zalet obecnego modelu sprawozdawczego oraz próba odpowiedzi na pytanie jaka będzie przyszłość modelu sprawozdawczego w dobie globalizacji.

* Studentki ze Studenckiego Koła Naukowego Audytor AGH Akademia Górniczo-Hutnicza im. Stanisława Staszica w Krakowie, Wydział Zarządzania, Katedra Ekonomii, Finansów i Zarządzania Środowiskiem, ul. Gramatyka 10, 30-067 Kraków.

¹ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.

1. Obecny model sprawozdawczości i jego krytyka

Cel sprawozdań finansowych został określony (Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej 2007, par. 12, 14)² następująco:

- ✓ „dostarczanie informacji o sytuacji finansowej, wynikach działalności oraz zmianach sytuacji finansowej jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych”;
- ✓ ilustrowanie sposobu, „w jaki kierownictwo jednostki zarządza nią i ochrania majątek oraz odpowiedzialność kierownictwa za powierzone zasoby”.

Sprawozdanie finansowe ukazuje sytuację finansową i majątkową oraz wynik finansowy jednostki. Do głównych użytkowników sprawozdania finansowego należy zaliczyć użytkowników zewnętrznych tj. inwestorów, fundusze inwestycyjne, banki itp. W związku z powyższym powinno ono zaspokajać potrzeby informacyjne wskazanych podmiotów.

Elementy sprawozdania finansowego zgodnego z wytycznymi ustawy o rachunkowości przedstawiono w Tabeli 1.

Tabela 1. Elementy sprawozdania finansowego i ich charakterystyka

Element sprawozdania finansowego	Charakterystyka
Wprowadzenie do sprawozdania finansowego	Zawiera podstawowe informacje dotyczące jednostki, która sporządza sprawozdanie (nazwa, siedziba, czas trwania działalności jednostki – gdy jest ograniczony), okresu sprawozdania, przewidywania zmian w jej prosperowaniu oraz określenie polityki działania.
Bilans	Głównym zadaniem bilansu jest dostarczenie informacji o sytuacji finansowej i majątkowej jednostki. Bilans prezentuje zasoby jednostki, a także źródła ich pochodzenia w danym okresie.
Rachunek Zysków i strat (Wyników)	Dostarcza informacji o wygenerowanym wyniku finansowym oraz jego elementach, z których się składa. Może być on sporządzony w wariantach kalkulacyjnym bądź porównawczym. Na wynik finansowy wpływają przychody oraz koszty jednostki.

² Założenia koncepcyjne sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych, Komitet Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Committee – IASC) w 1989 r.

Zestawienie zmian w kapitale (funduszu) własnym	Głównym celem jest dostarczanie informacji o zmianach, jakie zachodzą w poszczególnych składnikach kapitału (funduszu) własnego, a także o kosztach i przychodach, które bezpośrednio zostały odniesione na fundusz własny.
Rachunek przepływów pieniężnych	Umożliwia ocenę zdolności jednostki do wygenerowania dodatnich strumieni pieniężnych i ich ekwiwalentów. Głównymi wielkościami uwzględnionymi w rachunku przepływów pieniężnych są wszystkie wpływy i wydatki.
Dodatkowe informacje i objaśnienia	Pozwalają zrozumieć informacje zawarte w pozostałych elementach sprawozdania finansowego. Obejmują: wprowadzenie do sprawozdania finansowego, dodatkowe informacje i objaśnienia

Źródło: opracowanie własne na podstawie G. K. Świderska, Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości, Difin, Warszawa 2013.

MSR zostały opracowane przez IASB, a prace nad ich doskonaleniem w celu podniesienia jakości i wartości informacyjnej sprawozdań finansowych nadal trwają (wspólne projekty IASB i FASB). Prace te nasiliły się głównie w związku z krytyką obecnego modelu sprawozdawczego, który nie spełnia w wystarczającym stopniu oczekiwań wszystkich uczestników rynku, a także nie udziela informacji o wszystkich czynnikach, które tworzą wartość w jednostce.

Dodatkowo wymieniane się następujące niedoskonałości modelu sprawozdawczości:

- ✓ problem związany z możliwością ustalenia wartości rynkowej przedsiębiorstwa,
- ✓ nadmiar informacji skutkuje trudnością w interpretacji otrzymanych wyników na podstawie sprawozdania (tworzenie zbyt obszernych raportów),
- ✓ brak korelacji pomiędzy raportami z różnych okresów,
- ✓ nieuwzględnianie modelu biznesu, który jest znaczący dla społeczeństwa informacyjnego,
- ✓ brak orientacji na istotne czynniki sukcesu,

- ✓ pominięcie ujawnień dotyczących planów strategicznych spółki,
- ✓ problem z określeniem wartości niektórych zasobów przedsiębiorstwa, np. kapitału intelektualnego³.

2. Próby doskonalenia modelu sprawozdawczości

Wzrost negatywnych opinii zaowocował licznymi badaniami mającymi na celu wprowadzenie zmian w modelu sprawozdawczym⁴. B. Bek-Gaik wskazuje, iż „działania „naprawcze” w obszarze sprawozdawczości finansowej można podzielić na dwie zasadnicze grupy – działania dotyczące zmiany układu i formy modelu sprawozdawczego oraz działania dotyczące rozszerzenia zawartości informacyjnej sprawozdania”⁵.

Z kolei E. Walińska proponuje raport biznesowy, który bazuje na koncepcji wyniku całościowego, a także wiąże się z uzupełnieniem komentarza zarządu o niezbędne informacje oraz wprowadza sprawozdanie zintegrowane.

Na szczególną uwagę zasługuje raportowanie zintegrowane, które zostało zdefiniowane przez IIRC⁶ jako „zwięzły komunikat na temat strategii przedsiębiorstwa, ładu korporacyjnego, osiągniętych efektów działalności gospodarczej oraz perspektyw rozwojowych, w kontekście środowiska zewnętrznego, które to elementy mają służyć kreowaniu wartości w krótkim, średnim i długim terminie”⁷.

Raport zintegrowany uzupełnia dotychczas dostępne w sprawozdaniu finansowym informacje o charakterze finansowym o informacje pozafinansowe, dotyczące w szczególności strategii firmy, sposobu zarządzania oraz wypracowanego wyniku wraz z niezbędnym komentarzem określającym otoczenie bliższe i dalsze.

W przeciwieństwie do tradycyjnego sprawozdania finansowego, sprawozdanie zintegrowane jest przejrzyste, zwięzłe, zawiera wszystkie nie-

³ J. Samelak, *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2010.

⁴ Por. J. Gierusz, *Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB*, Uniwersytet Gdański, Gdańsk 2010; E. Walińska, *Sprawozdanie finansowe według MSSF zasady prezentacji i ujawnienia informacji*, Oficyna, Warszawa 2011.

⁵ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015, s. 481.

⁶ International Integrated Reporting Council.

⁷ IIRC, *The International Integrated Reporting Framework*, 2013, s. 7.

zbędne informacje oraz pozwala na porównanie wyników przedsiębiorstwa w czasie i przestrzeni. Model sprawozdawczości zintegrowanej zaproponowany przez IIRC wprowadza dwa kluczowe elementy raportu zintegrowanego – model biznesu oraz kapitały, które organizacja wykorzystuje w swojej działalności.

Model biznesu w sposób narracyjny przedstawia sytuację przedsiębiorstwa, jego działania, zasoby oraz wyniki jako jego wartość. Pozwala on na jasną i klarowną prezentację zdolności organizacji do wytwarzania określonej wartości finansowej i niefinansowej w przyszłości. Analiza obecnej praktyki raportowania pozwala na stwierdzenie, iż model biznesu jest często pomijany przez spółki, a w wielu przypadkach jest niewłaściwie utożsamiany ze strategią organizacji⁸.

Model sprawozdawczości zintegrowanej opracowany przez IIRC zakłada istnienie sześciu kapitałów, które w istotny sposób wpływają na jej działalność i kreowanie wartości rynkowej firmy. Wskazane kapitały zostały szczegółowo omówione w Tabeli 2.

Tabela 2. Kapitały w organizacji i ich opis

Kapitał finansowy	Informuje o źródłach finansowania jednostki.
Kapitał wytwórczy	Prezentuje posiadane aktywa, m.in. budynki, urządzenia, sprzęt.
Kapitał intelektualny	Obejmuje wartości niematerialne i prawne, (np. <i>know-how</i> , patenty, licencje), również związane z marką i reputacją.
Kapitał ludzki	Odnosi się do pracowników, ich kompetencji, doświadczenia, przyswajalności nowych informacji związanych z wprowadzeniem nowych technologii.
Kapitał społeczny i relacyjny	Dotyczy etyki przedsiębiorstwa i relacji z otoczeniem bliższym.
Kapitał naturalny	Dotyczy naturalnych zasobów, z których korzysta firma przy procesach produkcyjnych i usługowych.

Źródło: opracowanie własne na podstawie International Integrated Reporting Framework, 2013, s. 11–12.

⁸ B. Bek-Gaik, Model biznesu sprawozdawczości organizacji, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016, s. 43–53.

Wspomniane wyżej elementy, czyli model biznesu i kapitały występujące w jednostce stanowią podstawowe ujawnienia zintegrowanego modelu sprawozdawczości. Raport zintegrowany powinien integrować informacje finansowe i pozafinansowe w jedną całość. Niewątpliwą korzyścią wynikającą ze stosowania wskazanego modelu jest koncentracja zarówno na przeszłości, jak i na przyszłości, co pozytywnie wpływa na jakość informacji, jaka jest dostarczana interesariuszom.

3. Przyszłość modelu sprawozdawczości

Zarówno teoretycy, jak i praktycy zadają sobie pytanie o przyszłość modelu sprawozdawczego. Należy podkreślić, że zaproponowane w ostatnim czasie sprawozdanie zintegrowane wyznacza pewien kierunek przyszłego kształtu modelu sprawozdawczego. Sprawozdanie zintegrowane jest stosunkowo nowo powstałą i ciągle rozwijającą się koncepcją, dlatego wymaga dodatkowych działań, które wpłyną na udoskonalenie jej formy i sposobu funkcjonowania w przyszłości.

Główne problemy, z którymi należy się zmierzyć, aby model sprawozdawczości zintegrowanej mógł poprawnie funkcjonować w gospodarce, to:

- ✓ brak sprecyzowanej formy sprawozdania zintegrowanego,
- ✓ brak systemu informatycznego, który uwzględniłby wszystkie dane sprawozdań zintegrowanych,
- ✓ zbyt duża ilość informacji w sprawozdaniu, która utrudnia interesariuszom podjęcie decyzji inwestycyjnych,
- ✓ realność uwzględnionych danych,
- ✓ brak zestandaryzowanych wskaźników, które pozwoliłyby na określenie efektów działalności jednostki⁹.

W literaturze przedmiotu podnosi się również kwestie wiarygodności raportów zintegrowanych oraz badania tych sprawozdań. Jak wskazują badania, organizacje powoli wdrażają w praktyce raporty zintegrowane, ale występuje bardzo duże ich zróżnicowanie.

⁹ B. Bek-Gaik, *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.

Zakończenie

Sporządzanie sprawozdania finansowego jest elementem końcowego etapu cyklu rachunkowości finansowej.

Globalizacja znacząco wpłynęła na rozwój rachunkowości i wymusiła na uczestnikach rynku dostosowanie swoich sprawozdań finansowych do aktualnych potrzeb.

Zmiany w gospodarce i rozwój technologiczny wykreowały wstępny model sprawozdawczości zintegrowanej. Metoda ta ewoluowała na przestrzeni lat tworząc obecny model tego raportowania, który ma duży potencjał i może być rewolucją w dziedzinie rachunkowości. Po wprowadzeniu odpowiednich zmian można oczekiwać, iż raportowanie zintegrowane pozwoli na dokładniejsze prezentowanie sytuacji firmy, co spowoduje swobodną współpracę uniwersalistycznych przedsiębiorstw.

Bibliografia

- Bek-Gaik B., *Sprawozdawczość zintegrowana – wybrane problemy*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.
- Bek-Gaik B., *Model biznesu sprawozdawczości organizacji*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach, Katowice 2016.
- Gierusz J., *Model sprawozdawczości finansowej według projektu IASB i FASB*, Polskie Towarzystwo Ekonomiczne, Uniwersytet Gdański 2010.
- International Integrated Reporting Framework, 2013.
- Kobiela-Pionnier K., *Kierunki zmian międzynarodowej sprawozdawczości finansowej z perspektywy inwestora*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2013.
- Krasodomska J., *Sprawozdawczość zintegrowana jako nowy obszar badań naukowych w rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, t. 82, Warszawa 2015.
- Łazarowicz E., *Dyskusja wokół celu sprawozdawczości finansowej opartej na Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, Warszawa 2016.
- Matuszyk I., *Raportowanie zintegrowane w komunikacji przedsiębiorstwa z otoczeniem*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2015.
- Samelak J., *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań 2013.

Świdarska G. K., *Sprawozdanie finansowe według polskich i międzynarodowych standardów rachunkowości*, Difin, Warszawa 2009.

Tokarski M., *Przedsiębiorczość – edukacja*, t. 5, Wydawnictwo Nowa Era, Warszawa–Kraków 2009.

Walińska E., *Sprawozdanie finansowe według MSSF zasady prezentacji i ujawnienia informacji*, Oficyna, Warszawa 2011.